JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GEORGES COSMAS
20 päivänä helmikuuta 1997 *

I Johdanto

1. Esillä olevassa asiassa Tribunal de grande instance de Tours on esittänyt EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimelle kaksi ennakkoratkaisukysymystä pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (jäljempänä direktiivi) [1] 4, 7, 10 ja 12 artiklan tulkinnasta.

2. Nämä kysymykset on esitetty SA Locamionin ja Directeur des services fiscaux d'Indre-et-Loiren (Indre-et-Loiren verojohtajan) välisessä asiassa, joka koskee Ranskan yleisen verolain (code général des impôts) autojen rekisteröintitodistusten laadinnasta kannettavaa maksua koskevien tiettyjen säännösten yhteensopivuutta direktiivin kanssa silloin, kun näitä ajoneuvoja on käytetty apporttina pääomayhtiön fuusioituessa sulautumalla toiseen pääomayhtiöön.

* Alkuperäinen kieli: kreikka.

1 — EYVL L 249, s. 25.

II Asiaan sovellettavat oikeussäännöt

A *Kansalliset säännökset*

3. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä ei tarkastella yksityiskohtaisesti kanteen kohteena olevia kansallisia säännöksiä.

Kuten komissio on maininnut kirjallisissa huomautuksissaan, Ranskan tieliikennelain (code de la route) R-110—R-119-1 §:n mukaan auton omistajan on tehtävä sen ensimmäisestä käyttöönotosta ilmoitus asuinpaikkansa prefektille. Hallintoviranomainen antaa ajoneuvon rekisteröintitodistuksen, jota kutsutaan rekisteriotteeksi (carte grise) ja johon on merkitty kyseisen ajoneuvon rekisterinumero. Ajoneuvon omistusoikeuden siirtymisen yhteydessä, ajoneuvon uuden omistajan on, halutessaan edelleen käyttää sitä liikenteessä, 15 päivän määräajassa siirrosta haettava uusi todistus ajoneuvon rekisteröinnistä hänen nimiinsä (tieliikennelain R-113 §).

4. Rekisteröintitodistuksen antamisesta kannetaan yleisen verolain 1599 n—1559 r §:ssä säänneltyä rekisteröintimaksua ja yleisen

verolain liitteessä II olevassa 339—341 §:ssä säänneltyä, muille julkisen vallan tehtäviä hoitaville yhteisöille jaettavaa maksua.

5. Pääasian asianosaisten kirjallisista huomautuksista ilmenee, että yleisen verolain osastossa III, Leimaverot, alajaksossa II, Ajoneuvojen rekisteröintitodistuksista kannettava maksu, säädetään seuraavaa:

"1599 n §

Eri hallintoalueilla myönnetyistä ajoneuvojen rekisteröintitodistuksista kannetaan näiden hallintoalueiden hyväksi tulevaa maksua, joka 1599 o—1599 r §:ssä säädettyjen perusteiden mukaan määräytyy joko suhteellisena tai kiinteänä.

Tämä maksu kannetaan leimaverona.

1599 o §

I. 1. Autojen ja kaikkien muiden moottoriajoneuvojen rekisteröintitodistusten myöntämisestä on suoritettava suhteellista ajoneuvon moottoritehon mukaan määräytyvää maksua, jonka aluekohtainen suuruus hevosvoimaa kohden määrätään vuosittain alueneuvoston päätöksellä.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettu maksu on suuruudeltaan puolet edellä esitetyin tavoin määrätystä perusmaksusta:

1) painoltaan yli 3,5 tonnin kuormia kuljettamaan oikeutettujen hyötyajoneuvojen,

2) muuhun kuin maatalouskäyttöön tarkoitettujen traktoreiden ja

3) moottoripyörien osalta.

3. Edellä 1 ja 2 kohdassa tarkoitetun maksun suuruus lisäksi alenee puoleen yli kymmenen vuoden ikäisten ajoneuvojen kohdalla.

— —

1599 q §

1. Annettaessa

1) jäljennöksiä rekisteröintitodistuksista;

2) alkuperäisiä rekisteröintitodistuksia omistajana olevan luonnollisen henkilön siviilisäädyn tai oikeushenkilön yhteisönimen muuttumisen johdosta ilman, että tämä muutos liittyy uuden oikeushenkilön muodostumiseen, ajoneuvon omistajan on suoritettava kiinteä maksu.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitetun maksun määrä on

a) neljännes 1599 o §:n I. 1 kohdan mukaisesta perusmaksusta sellaisten moottoripyörien ja moottoripolkupyörien osalta, joiden sylinteritilavuus ei ylitä 125 cm:iä;

b) edellä 1599 o §:ssä tarkoitetun maksun suuruinen kaikkien muiden ajoneuvojen osalta.

3. Maksuvelvollisuus ei koske tilanteita, joissa rekisteröintitodistuksen myöntämisen perustana on aviosäädyn tai kotiosoitteen muuttuminen."

6. Edellä mainitun yleisen verolain liitteessä II olevassa 339 §:ssä säädetään toisaalta, että saman lain 1599 n §:ssä asetetun maksun lisäksi rekisteröintitodistusten myöntämisestä tavarankuljetukseen käytettäville ajoneuvoille, yleisillä teillä käytettäville traktoreille ja joukkoliikenteeseen käytettäville ajoneuvoille kannetaan muille julkisen vallan tehtäviä hoitaville yhteisöille jaettavaa maksua, jonka kertymä käytetään tässä tapauksessa kuljetusalan työntekijöiden ammatillisen koulutuksen kehittämistä varten perustetun yhdistyksen hyväksi.

Tätä maksua ei kanneta muun muassa edellä mainitun lain 1599 q §:ssä tarkoitettujen todistusten myöntämisestä.

Yleisen verolain liitteessä II olevan 341 §:n mukaisesti edellä tarkoitettu muille julkisen vallan tehtäviä hoitaville yhteisöille jaettava maksu kannetaan samassa menettelyssä samanlaisin edellytyksin kuin yleisen verolain 1599 n §:ssä tarkoitettu maksu.

B *Yhteisön oikeuden säännökset*

7. Direktiivin säännökset, sellaisina kuin niitä on tulkittu erityisesti yhteisöjen tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa Ponente

Carni ja Cispadana Costruzioni 20.4.1993 antamassa tuomiossa, [2] yhdistetyissä asioissa Bautiaa ja Société française maritime 13.2.1996 antamassa tuomiossa [3] ja asiassa Denkavit Internationaal ym. 11.6.1996 antamassa tuomiossa, [4] antavat aihetta seuraaviin johtopäätöksiin:

8. Kuten direktiivin johdanto-osassa tuodaan esiin, direktiivin tarkoituksena on edistää pääomien vapaata liikkuvuutta, jota on pidettävä perustavanluonteisena edellytyksenä sisämarkkinoita muistuttavan talousliiton perustamiselle. Tämän päämäärän saavuttamiseksi on etukäteen syytä pääoman hankintaa koskevien verotusjärjestelmien osalta poistaa jäsenvaltioissa aiemmin käytössä olleet välilliset verot ja ottaa niiden sijasta käyttöön yhteismarkkinoilla vain kertaalleen kannettava vero, joka on kaikissa jäsenvaltioissa samansuuruinen.

9. Direktiivissä säädetään muun ohessa pääoman hankintaveron kantamisesta; direktiivin kuudennen ja seitsemännen perustelukappaleen mukaan pääomien liikkuvuuden häiriintymisen estämiseksi tämä vero on yhdenmukaistettava yhteismarkkinoilla sekä verokannan että veron rakenteen osalta. Tästä verosta säädetään direktiivin 2—9 artiklassa.

10. Direktiivin 3 artiklassa määritellään ne pääomayhtiöt, joihin sovelletaan direktiivin säännöksiä. Tässä säännöksessä mainitaan muun muassa Ranskan oikeuden mukaan perustettu osakeyhtiö tällaisena pääomayhtiönä.

11. Direktiivin 4 artiklassa, 8 artiklassa sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 69/335/ETY muuttamisesta 10 päivänä kesäkuuta 1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, [5] ja 9 artiklassa luetellaan ne toimet, joista on suoritettava pääoman hankintaveroa, samoin kuin joitakin toimia, jotka jäsenvaltioilla on oikeus säätää verosta vapaiksi, jollei 7 artiklassa toisin säädetä.

12. Tarkemmin ottaen 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Seuraavista liiketoimista on suoritettava pääoman hankintaveroa:

— —

c) pääomayhtiön yhtiöpääoman korottaminen kaikenlaisilla panoksilla;

2 — Yhdistetyt asiat C-71/91 ja C-178/91, Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomio 20.4.1993, Kok. 1993, s. I-1915, 19 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

3 — Yhdistetyt asiat C-197/94 ja C-252/94, Bautiaa ja Société française maritime, tuomio 13.2.1996, Kok. 1996, s. I-505, 6 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

4 — Asia C-2/94, Denkavit Internationaal ym., tuomio 11.6.1996, Kok. 1996, s. I-2827, 16 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

5 — EYVL L 156, s. 23.

d) pääomayhtiön yhtiövarallisuuden kasvattaminen kaikenlaisilla panoksilla siten, että vastineeksi niistä ei saada osakkeita tai muita osuuksia yhtiön pääomasta tai yhtiövarallisuudesta, vaan yhtiön osakkaille tai yhtiömiehille kuuluvien kaltaisia, äänioikeuteen, voitonjakoon tai yhtiön omaisuuden jakoon yhtiötä purettaessa liittyviä oikeuksia;

— —

2. Seuraavista liiketoimista voidaan määrätä suoritettavaksi pääoman hankintaveroa: [6]

— —

b) pääomayhtiön yhtiövarallisuuden kasvattaminen jonkin sen osakkaan suorituksilla, joiden seurauksena yhtiöpääoma ei kasva, mutta joiden vastineeksi osakkaiden tai yhtiömiesten yhtiöoikeudellista asemaa muutetaan tai jotka ovat omiaan nostamaan yhtiöosuuksien arvoa.

— —"

13. Direktiivin 5 artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 2 kohdan muuttamisesta 7 päivänä marraskuuta 1974 annetulla neuvoston direktiivillä 74/553/ETY, [7] säädetään pääoman hankintaveron määrän laskentatavasta, joka pääpiirteissään perustuu tilanteesta riippuen joko panoksina käytettyjen omaisuuserien todelliseen arvoon tai niiden nimellisarvoon.

14. Lisäksi direktiivin 7 artiklassa alun perin asetettiin verokannalle vaihteluväli, jonka rajoissa jäsenvaltiot saattoivat vapaasti määrätä alueellaan sovellettavasta verokannasta, sekä säädettiin verotettavien liiketoimien luonteen mukaan pakollisesti tai harkinnanvaraisesti sovellettavista alemmista verokannoista.

15. Tätä säännöstä muutettiin pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista annetun direktiivin 7 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisen pääoman hankintaveron alennetun verokannan soveltamisalan muuttamisesta yhtiöiden tiettyjen rakennemuutosten hyväksi 9 päivänä huhtikuuta 1973 annetulla neuvoston direktiivillä 73/79/ETY (EYVL L 103, s. 13), pääoman hankintaveron yhteisen verokannan vahvistamisesta 9 päivänä huhtikuuta 1973 annetulla neuvoston direktiivillä 73/80/ETY (EYVL L 103, s. 15) ja edellä mainitulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY.

16. Yhteisöjen tuomioistuin on tulkitessaan 7 artiklan säännöksiä tilanteessa, jossa on ollut kysymys irtaimen omaisuuden käytöstä

6 — Tämän 2 kohdan ensimmäinen lause on muutettu direktiivillä 85/303/ETY kuulumaan seuraavasti:
"2. Seuraavista liiketoimista voidaan edelleen määrätä suoritettavaksi pääoman hankintaveroa siltä osin kuin niitä verotettiin yhden prosentin verokannan mukaan 1.7.1984."

7 — EYVL L 303, s. 9.

apporttina yhtiöiden sulautumisten yhteydessä kannettavasta 1,20 prosentin määräisestä rekisteröintimaksusta (Ranskan yleisen verolain 810 §:n 1 momentti ja 816 §), todennut seuraavaa:

"Koska riidanalaista rekisteröintimaksua sovelletaan direktiivin 69/335/ETY soveltamisalaan kuuluviin pääoman hankintoihin, sitä on pidettävä tässä direktiivissä tarkoitettuna pääoman hankintaverona. — —

Tätä säännöstä on muutettu useaan kertaan ja vaikuttaa siltä, että jäsenvaltion 1.1.1976—31.12.1985 soveltama riidanalaisen maksun kaltainen pääoman hankintavero oli direktiivin 69/335/ETY 7 artiklan 1 kohdan b alakohdan vastainen, sellaisena kuin tämä säännös oli muutettuna direktiivillä 73/80/ETY, jonka mukaan 7 artiklan 1 kohdan b alakohdassa mainittu alennettu verokanta ei saanut ylittää 0,50 prosenttia." [8]

17. Direktiivin viimeisessä perustelukappaleessa lisäksi todetaan, että pääoman hankintaveroa tai arvopapereista suoritettavaa leimaveroa vastaavan muun välillisen veron kantamisen jatkaminen vaarantaa tavoiteltujen päämäärien toteutumisen, joten tällaiset muut verot olisi poistettava. Nämä välilliset verot, joiden kantaminen on kielletty, luetellaan direktiivin 10 ja 11 artiklassa.

8 — Ks. edellä alaviitteessä 3 mainitut yhdistetyt asiat Bautiaa ja Société française maritime, tuomion 40 ja 41 kohta.

18. Nyt esillä olevan asian kannalta kiinnostavassa direktiivin 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot eivät pääoman hankintaveron lisäksi saa kantaa voittoa tavoittelevilta yhteisöiltä, yhteenliittymiltä tai oikeushenkilöiltä minkäänlaisia muita veroja

a) edellä 4 artiklassa tarkoitetuista liiketoimista;

b) edellä 4 artiklassa tarkoitettuihin liiketoimiin liittyvistä apporteista, lainoista tai suorituksista;

c) rekisteröinnistä tai muista toiminnan harjoittamisen edellyttämistä menettelyistä, joita saatetaan vaatia voittoa tavoittelevalta yhteisöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi."

19. Direktiivin 12 artiklan 1 kohdassa luetellaan tyhjentävästi ne muut verot ja maksut kuin pääoman hankintavero, joita voidaan 10 ja 11 artiklan säännöksistä poiketen kantaa pääomayhtiöiltä näissä säännöksissä mainittujen liiketoimien toteuttamisesta. Direktiivin 12 artiklan 1 kohdassa mainitaan muun

muassa tietyt omaisuuden luovutuksista ja siirroista kannettavat verot (a ja b alakohta) sekä korvausluonteiset maksut (e alakohta). Direktiivin 12 artiklan 2 kohdassa kielletään tietyt saman artiklan 1 kohdassa mainittuihin veroihin ja maksuihin liittyvät syrjinnän muodot.

III Asian tosiasiaperusta

20. Kuten ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä käy ilmi, Locamion-yhtiö haastoi 22.4.1994 Indre-et-Loiren verojohtajan vastaamaan Tribunal de grande instance de Toursissa kanteessa esitettyihin vaatimuksiin kuvaten asian tosiasiaperustaa seuraavasti:

Locamion-yhtiö on ylimääräisen yhtiökokouksensa 30.6.1992 tekemällä päätöksellä ryhtynyt fuusioon, jossa siihen sulautettiin France Location -niminen yhtiö;

tämä liiketoimi käsitti kaikkien France Location -yhtiön varojen ja velkojen siirtämisen Locamionille, missä yhteydessä tälle siirtyi muun ohessa 1 698 ajoneuvoa;

näiden ajoneuvojen uutena omistajana Locamion-yhtiö haki 28.8.1992 kotipaikkansa Toursin prefektiltä edellä kuvatulla sulautumistoimella omistukseensa saamiensa 1 698 ajoneuvon rekisteröintiä nimiin.

Näiden rekisteröintitodistusten vuoden 1992 syyskuusta joulukuuhun välisenä aikana tapahtuneen myöntämisen yhteydessä suoritettiin kultakin luovutetulta ajoneuvolta yleisen verolain 1599 q §:ssä (oikeastaan 1599 o §:ssä) tarkoitettu ajoneuvojen rekisteröintitodistuksista kannettava maksu ja tämän saman lain liitteessä II olevassa 339 §:ssä säädetty muille julkisen vallan tehtäviä hoitaville yhteisöille jaettava maksu.

Tässä yhteydessä myönnettyjen rekisteriotteiden kokonaismäärä oli siis 1 698 kappaletta, minkä perusteella rekisteriin tehdyistä muutosmerkinnöistä aiheutuvat kustannukset olivat 2 391 761 Ranskan frangia.

21. Locamion-yhtiö teki 15.6.1993 oikaisuvaatimuksen, jossa se vaati tämän summan palauttamista sillä perusteella, että rekisteröintitodistuksista kannetun maksun ja muille julkisen vallan tehtäviä hoitaville yhteisöille jaettavan maksun maksuunpano oli direktiivin vastaista.

22. Indre-et-Loiren verojohtaja hylkäsi kyseisen oikaisuvaatimuksen 26.1.1994 tekemällään päätöksellä.

23. Kansallisessa tuomioistuimessa nostamassaan kanteessa Locamion-yhtiö vaatii tuomioistuinta kumoamaan perusteettomana Indre-et-Loiren verojohtajan 26.1.1994 tekemän päätöksen sen johdosta, että ajoneuvojen rekisteröintitodistuksista kannettavan maksun ja muille julkisen vallan tehtäviä hoitaville yhteisöille jaettavan maksun maksuunpano sulautumalla toteutetun fuusion yhteydessä oli direktiivin vastaista.

Locamion-yhtiö esittää vaatimuksensa tueksi ensiksikin, että sulautumalla toteutettavat fuusiotoimet kuuluvat direktiivin soveltamisalaan, ja toiseksi, että koska rekisteröintitodistuksista kannetut maksut ovat välillisiä veroja, niiden maksuunpano sulautumalla toteutettavan fuusion yhteydessä on ristiriidassa direktiivin 10 artiklan kanssa, jossa kielletään kaikenlaisten muiden verojen kantaminen pääoman hankintaveron lisäksi.

24. Rekisteröintitodistuksista kannettavan maksun ja muille julkisen vallan tehtäviä hoitaville yhteisöille jaettavan maksun luonteen osalta Locamion-yhtiö väittää, että rekisteröintitodistuksista kannettava maksu luetaan Ranskan oikeuden mukaan leimaveroihin sen perusteella, missä kyseistä maksua koskevat säännökset sijaitsevat yleisessä verolaissa, sekä suoraan 1599 n §:n 2 momentin nojalla; tässä lainkohdassahan säädetään, että "tämä maksu kannetaan leimaverona".

Locamion väittää vielä, että muille julkisen vallan tehtäviä hoitaville yhteisöille jaettavan maksun rakenne on yleisen verolain liitteessä II olevassa 339 §:ssä säädetty tarkoin vastaamaan rekisteröintitodistuksista kannettavan maksun rakennetta.

Tämä yhtiö päätteleekin siten, että yhteisön oikeuden soveltamisessa noudatettaviin yleisiin käsitteisiin nähden tämä maksu, joka kohdistuu tulon sijasta liiketoimeen, kuuluu rekisteröintimaksuiksi ja leimaveroiksi katsottavien välillisten verojen ja maksujen hyvin laajaan ryhmään.

25. Kanteen hylkäämistä koskevan vaatimuksensa tueksi Indre-et-Loiren verojohtaja on esittänyt kansalliselle tuomioistuimelle, että ajoneuvojen rekisteröintitodistuksista kannettava maksu on laissa säädettyjä poikkeustilanteita lukuun ottamatta maksuunpantavissa joka kerralla, kun toimivaltaiset hallintoviranomaiset myöntävät rekisteriotteen, siitä riippumatta, millaisen oikeustosiasian seurauksena tämä myöntäminen tapahtuu (vastikkeellinen tai vastikkeeton luovutus, pesänjako, yhtiöiden sulautuminen) ja kuka ajoneuvon omistaa (oikeushenkilö tai luonnollinen henkilö); tämän vuoksi

nämä maksut, joilla ei ole mitään tekemistä pääoman hankintaveron kanssa, eivät kuulu nyt esillä olevan yhteisön direktiivin soveltamisalaan.

26. Locamion-yhtiö on esittänyt vastineenaan tälle, että joissakin tapauksissa, kuten yhteisönimen muutoksen yhteydessä, julkinen valta kantaa ainoastaan yhden kiinteän maksun, joka on direktiivin 12 artiklassa tarkoitetuin tavoin korvausluonteinen; näin ollen suhteellisen maksun maksuvelvollisuus ei synnykään rekisteriotteen antamisen, vaan fuusiosta seuraavan omistajanvaihdoksen johdosta.

27. Edellä esitetyistä syistä kansallinen tuomioistuin on katsonut, että vaikka sulautumalla toteutettava fuusio kuuluukin direktiivin soveltamisalaan, ongelmana on, kielletäänkö tässä direktiivissä verojen ja maksujen kantaminen tietyistä hyödykkeistä omistajanvaihdoksen johdosta eikä sulautumalla toteutettavan fuusion johdosta, kun tämä fuusio on ainoastaan ollut tässä tilanteessa omistajanvaihdoksen syynä.

Tähän kysymykseen vastaaminen edellyttää kansallisen tuomioistuimen mukaan paitsi direktiivin 10 artiklan tulkintaa siltä osin kuin siinä kielletään kaikkien verojen ja maksujen kantaminen pääoman hankintaveron lisäksi, myös 12 artiklan tulkintaa siltä osin kuin siinä säädetään poikkeuksista tähän kieltoon erityisesti luovutuksista ja siirroista kannettavien verojen ja maksujen suhteen.

IV Ennakkoratkaisukysymykset

28. Edellä esitetyn johdosta kansallinen tuomioistuin on katsonut tarpeelliseksi esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kaksi ennakkoratkaisukysymystä:

"1) Onko 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY 4 ja 7 artiklaa tulkittava siten, että direktiiviä sovelletaan 24.7.1966 annetun kaupallisia yhteisöjä koskevan lain nro 66.537 371 §:ssä ja 372 §:n 1 sekä 2 momentissa määritettyihin sulautumalla tapahtuviin yritysfuusioihin?

2) Onko se, että Ranskan valtio kantaa suhteellista maksua sulautumisen seurauksena haettujen rekisteröintitodistusten antamisesta, yhteensoveltuvaa direktiivin 10 artiklan kiellon kanssa; jos vastaus tähän kysymykseen on kieltävä, täyttääkö tällaisen maksun kantaminen 12 artiklan mukaiset poikkeamisedellytykset?"

V Esitetyistä kysymyksistä

A *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

29. Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, kuuluuko pääasiassa tarkastellun kaltainen, Ranskan kaupallisia yhteisöjä koskevan lain 371 §:ssä ja 372 §:n 1 sekä 2 momentissa säännelty sulautumalla toteutettava yhtiöiden fuusio direktiivin 4 ja 7 artiklan säännösten soveltamisalaan.

30. Pääasian kantaja vetoaa kirjallisissa huomautuksissaan edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Bautiaa ja Société française maritime annettuun tuomioon [9] sekä pitää kysymyksessä olevaa sulautumalla toteutettua fuusiota direktiivin 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuna liiketoimena. Komissio on tästä samaa mieltä lisäten, että saman direktiivin muutetun 7 artiklan 1 kohdan mukaan edellä tarkoitetun kaltaiset liiketoimet on vapautettu pääoman hankintaverosta. Myös Ranskan hallitus katsoo kysymyksessä olevien liiketoimien epäilyksettä kuuluvan direktiivin piiriin.

31. Epäilen hieman, onko ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tai yleisemminkään asiassa kertyneen aineiston perusteella mahdollista vastata ensimmäiseen kysymykseen, ja olisiko tällainen vastaus hyödyksi kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian ratkaisemisessa.

32. On syytä aluksi huomauttaa kansalliselle tuomioistuimelle, että yhteisön oikeuden sellaista tulkintaa varten, josta olisi hyötyä kansalliselle tuomioistuimelle, tämän on täsmennettävä se tosiasiaperusta ja ne oikeussäännöt, joihin sen esittämät kysymykset liittyvät, tai ainakin selostettava ne tosiseikkoja koskevat olettamukset, joihin nämä kysymykset perustuvat. On tärkeää lisäksi painottaa, että ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskeviin päätöksiin sisältyvien selvitysten ja niissä esitettyjen kysymysten on paitsi tehtävä yhteisöjen tuomioistuimelle mahdolliseksi antaa pääasian ratkaisun kannalta hyödyllisiä vastauksia myös tarjottava jäsenvaltioiden hallituksille sekä muille asian osapuolille mahdollisuus esittää huomautuksensa EY:n tuomioistuimen perussäännön 20 artiklan mukaisesti. [10]

33. Esillä olevassa asiassa kansallinen tuomioistuin tyytyy esittämään uudestaan pääasian kunkin asianosaistahon väitteet mainitsematta ainoatakaan konkreettista tosiasiaa France Locationin sulautumalla toteutetusta fuusiosta Locamioniin. Se ei sitä paitsi selvitä myöskään Ranskan osakeyhtiöitä koskevan lainsäädännön niiden säännösten sisältöä,

9 — Ks. edellä alaviite 3.

10 — Ks. mm. asia C-257/95, Bresle, määräys 2.2.1996 (Kok. 1996, s. I-233, 16 ja 19 kohta) ja asia C-307/95, Max Mara, määräys 21.12.1995 (Kok. 1995, s. I-5083, 6 ja 7 kohta).

joihin ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä viitataan; [11] tällainen selvitys tekisi yhteisöjen tuomioistuimelle mahdolliseksi edes välillisesti määrittää, millaisesta sulautumalla toteutetusta fuusiosta esillä olevassa asiassa on ollut kysymys ja mitkä toisin sanoen ovat olleet sen ehdot sekä vaikutukset.

34. Locamionin yhteisöjen tuomioistuimelle esittämien kirjallisten huomautuksien liitteeksi on joka tapauksessa otettu tämän yhtiön 30.6.1992 pidetyn ylimääräisen yhtiökokouksen pöytäkirja, joka on mainittu kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian perustana olevalla päätöksellä ratkaistussa oikaisuvaatimuksessa. [12]

Tästä pöytäkirjasta on pääteltävissä yhtiökokouksen päättäneen muun muassa sulautumalla toteutettavasta fuusiosta toisaalta osakeyhtiöksi osoittautuvan France Location -yhtiön kanssa ja toisaalta kahden viimeksi mainitun yhtiön tytäryhtiön, Slecon ja Garage Michel SA:n kanssa. Nyt esillä olevassa asiassa kiinnostavan edellisen fuusion osalta tässä pöytäkirjassa erityisesti mainitaan Locamionin jo vuodesta 1991 lähtien omistaneen apporttijärjestelyjen johdosta France Locationin koko osakekannan. Tähän nähden, kuten tässä pöytäkirjassa esitetään, France Locationin koko varallisuuden, oikeuksien ja velvoitteiden sulauttaminen Locamioniin, joka on lopullisesti toteutettu nyt puheena olevalla fuusiolla, ei ole johtanut viimeksi mainitun yhtiön yhtiöpääoman kasvuun. Saman pöytäkirjan mukaan fuusio on tapahtunut 1.1.1992, mutta siinä ei mainita mitään France Locationin varallisuuden, oikeuksien ja velvollisuuksien apporttina sijoittamisen osalta mahdollisesti suoritettavasta vastikkeesta. [13]

35. Näiden selvitysten pirstaleinen luonne aiheuttaa sen, että kysymyksessä olevaa, France Locationin sulautumalla toteutettavaa fuusiota on ongelmallista luokitella johonkin direktiivin edellä mainitussa 4 artiklassa tarkoitetuista tapauksista.

36. Täsmällisemmin ilmaistuna, koska France Locationin varallisuuden (mukaan lukien ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä mainittujen 1 698 ajoneuvon) siirtäminen Locamionille ei ole kasvattanut Locamionin yhtiöpääomaa, kuten edellä mainitussa yhtiökokouspöytäkirjassa nimenomaisesti todetaan, en ymmärrä, miten tämä liiketoimi saattaisi kuulua direktiivin 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan piiriin, sillä kyseisessä säännöksessä tarkoitetaan tilanteita, joissa pääomayhtiön yhtiöpääomaa korotetaan kaikenlaisilla panoksilla. Kuten kyseisen c alakohdan tulkinta yhdessä sitä seuraavan d alakohdan

11 — Komissio on ottanut kirjallisiin huomautuksiinsa seuraavan lainauksen Ranskan liikkeenharjoittamista koskevan lain (code de commerce) 371 §:stä (5.1.1988 annettu laki nro 88.17): "Yksi tai useampia yhtiöitä voivat fuusioitumalla siirtää omaisuutensa olemassa olevalle tai niiden perustamalle muulle yhtiölle". Tässä yhteydessä täytyy käsittääkseni olla kysymys 24.7.1966 annetun lain säännöksestä, joka vuonna 1988 muutetussa muodossaan on sisällytetty liikkeenharjoittamista koskevaan lakiin. Vaikka näin olisikin, ei silti ole mahdollista pitää sitä lainsäädäntöä, johon ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys liittyy, riittävän tarkasti selvitettynä siitäkään syystä, että kolme muuta kansallisen tuomioistuimen mainitsemaa lainkohtaa joka tapauksessa puuttuvat.

12 — On syytä tuoda esiin, että yhteisöjen tuomioistuimelle toimitettu asian asiakirjavihko ei sisällä kysymyksessä olevaa pöytäkirjaa. En näin ollen tiedä, onko kansallinen tuomioistuin ollut tietoinen tästä selvityksestä.

13 — Samassa pöytäkirjassa todetaan sen sijaan nimenomaisesti, että tytäryhtiöiden Sleco ja Garage Michel (joista ensimmäisen fuusion johdosta oli tullut Locamionin tytäryhtiöitä) sulautumalla toteutettava fuusio kasvatti Locamionin yhtiöpääomaa; siitä oli lisäksi seurauksena sellaisten uusien osakkeiden antaminen, jotka oli tarkoitus luovuttaa näiden kahden tytäryhtiön muille osakkaille vastikkeena Locamioniin sijoitettavasta pääomapanoksesta.

kanssa lisäksi selvästi osoittaa, vastikkeeksi sellaisista pääomapanoksista, jotka kasvattavat yhtiöpääomaa, on saatava vastaavat osuudet yhtiöpääomasta, mistä nyt esillä olevassa asiassa ei selvästi ole kysymys. [14]

37. Vaikka sitä paitsi katsottaisiinkin France Locationin varallisuuden ja erityisesti pääasian kohteena olevan ajoneuvojen sijoittamisen apporttina Locamioniin kasvattaneen tämän *yhtiövarallisuutta*, [15] esillä olevan tilanteen luokitteleminen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan d alakohdan piiriin kuuluvaksi on silti ongelmallista: tässä säännöksessä nimittäin muodollisesti edellytetään, että vastikkeeksi näistä panoksista saadaan yhtiön osakkaille tai yhtiömiehille kuuluvien kaltaisia oikeuksia (eikä vastaavia osuuksia yhtiöpääomasta tai yhtiövarallisuudesta), eikä tässä tapauksessa ole selvää, onko tällaisia oikeuksia myönnetty.

38. Olisi vieläkin kyseenalaisempaa luokitella nyt esillä oleva asia direktiivin 4 artiklan 2 kohdan piiriin: tässä säännöksessä tarkoitetusta yhtiövarallisuuden kasvattamisesta, johon pääoman hankintavero lähtökohtaisesti ei kohdistu, voidaan nimittäin määrätä suoritettavaksi tällaista veroa siltä osin kuin tätä liiketointa verotettiin yhden prosentin verokannan mukaan 1.7.1984, [16] silloin kun toisaalta kysymys on ennestään yhtiön osakkaana olevan henkilön panoksesta ja kun toisaalta tästä panoksesta suoritetaan vastiketta.

39. Kuten olen edellä jo tuonut esiin, Locamion väittää, viitaten edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Bautiaa ja Société française maritime annetun tuomion 34—36 kohtaan, että kysymys pääomayhtiöiden fuusioiden luokittelusta direktiivin 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan piiriin on ratkaistu. Ranskan hallitus ja komissio ovat tästä samaa mieltä.

40. On syytä tuoda esiin, että näissä yhdistetyissä asioissa oli kysymys Ranskan yleisessä verolaissa säännellyn, yhtiöiden fuusioitumisesta kannettavan pääoman hankintaveron yhteensopivuudesta yhteisön oikeuden kanssa. Sekä asiaan sovellettavat oikeussäännöt että kyseisten pääasioiden tosiasiaperustat olivat riittävän selkeät, jotta yhteisöjen tuomioistuin saattoi todeta, että näiden pääasioiden kohteena olevien kaltaiset liiketoimet kuuluivat direktiivin soveltamisalaan ja niitä oli tarkasteltava direktiivin 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan säännöksen kannalta (pääoman korottaminen kaikenlaisilla panoksilla) sekä tämän perusteella tehtävä päätelmät siitä, sovellettiinko niihin 7 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaista pääoman hankintaveron verokantaa (38 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on saman tuomionsa 36 kohdassa lisäksi katsonut, että "kansallisessa säännöksessä käytetty sana 'sulautuminen' tarkoittaa —— selvästi pääoman hankintaa, joka toteutetaan —— yhtiön pääoman korottamisella siten, että toinen yhtiö —— siirtää siihen panoksena koko

14 — Ks. edellä alaviitteessä 3 mainituissa yhdistetyissä asioissa Bautiaa ja Société française maritime esittämäni ratkaisuehdotuksen 22 kohta ja tuon ratkaisuehdotuksen alaviite 16.

15 — Yhtiöpääomasta erillisen taloudellisen käsitteen muodostavaan yhtiövarallisuuteen vaikuttavat ne vaihtelut, jotka mahdollisesti, vaikkakaan eivät välttämättä, saattavat kasvattaa yhtiöpääomaa.

16 — Ks. edellä alaviite 6.

yhtiöomaisuutensa; toisaalta pääoman hankkimisen tavoitteena on vahvistaa toista jo olemassa olevaa yhtiötä eli vastaanottavaa yhtiötä, jonka pääoma siten kasvaa sulautuvan yhtiön osakkeenomistajien sijoittamilla panoksilla. — —"

41. Mielestäni näistä perusteluista ei ole pääteltävissä, että edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Bautiaa ja Société française maritime annetun tuomion mukaan kaikki fuusiotilanteet tai kaikki tapaukset, joissa jonkin yhtiön omaisuus sijoitetaan fuusion yhteydessä panoksena toiseen yhtiöön, ilman muuta kuuluisivat direktiivin 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan piiriin. Jotta kysymys olisi tässä viimeksi mainitussa säännöksessä tarkoitetusta fuusiosta, edellytetään muun muassa, että pääomapanoksien vastikkeena saadaan vastaavat osuudet yhtiöpääomasta.

42. Tarkoitukseni ei tietenkään ole väittää, että ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä tarkoitettu fuusio ei kuuluisi direktiivin 4 artiklan piiriin. Haluaisin pelkästään korostaa, että esillä olevassa asiassa sen tosiasiaperustasta ja siihen sovellettavista oikeussäännöistä saatu selvitys ei mahdollista tämän tilanteen luokittelua varmuudella johonkin direktiivin 4 artiklassa luetelluista tapauksista.

43. Saattaisi kuitenkin olla mahdollista katsoa, että pääasian kantajan yhtiökokouksen päätöksessä tarkoitettu pääoman sijoittaminen on ainoastaan "välivaihe" [17] siinä fuusiokokonaisuudessa, jolla France Location sulautettiin Locamioniin ja joka oli aloitettu edellisenä vuonna (1991) toteutetulla France Locationin varallisuuden sijoittamisella Locamioniin, ja että tällä sulautumalla toteutetulla fuusiolla tavoiteltiin Locamionin pääoman kasvattamista, toisin sanoen pääomien sellaista uudelleenjärjestelyä ja vastaanottavan yhtiön sellaista taloudellista voimistamista, jota direktiivissä tarkoitetaan. Tästä lähtökohdasta käsin olisi mahdollista vastata ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen siten, että tällainen fuusio saattaa kuulua direktiivin 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan piiriin, sekä tehdä tällä perusteella päätelmiä siitä, sovelletaanko siihen direktiivin 7 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaista verokantaa.

44. Mielestäni tällaisen vastauksen antaminen ei kuitenkaan ole tarpeellista kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian ratkaisemista varten. Tämän pääasian kohteena ei ole pääoman sijoittamiseen tai sulautumalla toteutettuun fuusioon kohdistuva pääoman hankintaverotus, joka vaatisi sen tarkastelemista, kuuluuko fuusio 4 artiklan piiriin, minkä vuoksi nyt edellytetään sitäkin vähemmässä määrin vastausta kysymykseen direktiivin 7 artiklan mukaisesti sovellettavasta pääoman hankintaveron verokannasta. [18] Pääasian kohteena on muun veron kantaminen sellaisten ajoneuvojen rekisteröintitodistuksien myöntämisen yhteydessä, joiden oletetaan kuuluneen kantajaan sulautuneen yhtiön yhtiövarallisuuteen, ja pääasia

17 — Ks. edellä alaviitteessä 3 mainituissa yhdistetyissä asioissa Bautiaa ja Société française maritime annetun tuomion 37 kohta.

18 — On syytä korostaa, että mistään asiassa saadusta selvityksestä ei ole pääteltävissä, onko kysymyksessä olevan fuusion johdosta maksuunpantu pääoman hankintaveroa vai onko tämä liiketoimi vapautettu tästä verosta.

kohdistuu täten siihen kysymykseen, kuuluuko tätä liiketointa rasittava vero direktiivin soveltamisalaan. Koska, kuten seuraavassa osoitan, puheena oleva ajoneuvojen rekisteröintitodistusten myöntämisestä kannettava maksu ei millään tavoin liity pääoman hankintaverotukseen, sitä ei tarkoiteta direktiivissä eikä varsinkaan sen 10 artiklassa siitä riippumatta, kuuluuko se fuusio, jonka yhteydessä ajoneuvot on sijoitettu toiseen yhtiöön, tämän saman direktiivin 4 artiklan soveltamisalaan.

45. Koska nyt esillä olevan sulautumalla toteutetun fuusion katsominen direktiivin 4 artiklan soveltamisalaan kuuluvaksi joka tapauksessa on todentuntuinen olettamus, lähden seuraavassa tästä vastatessani toiseen ennakkoratkaisukysymykseen.

B *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

46. Kansallinen tuomioistuin pyrkii tämän kysymyksensä ensimmäisellä osalla selvittämään ennen kaikkea, onko nyt esillä olevassa asiassa maksuunpannun kaltainen ajoneuvojen rekisteröinnistä kannettava maksu yhteensopiva direktiivin 10 artiklan kanssa silloin, kun näitä ajoneuvoja on käytetty apporttina direktiivin 4 artiklan soveltamisalaan kuuluvassa, sulautumalla toteutetussa yhtiöiden fuusiossa.

Tämän kysymyksen toinen osa kohdistuu siihen, että jos kysymyksen ensimmäiseen osaan vastataan kieltävästi, onko tämän maksun kantaminen direktiivin 12 artiklan perusteella sallittua.

47. On aluksi huomattava, että esiteltäessä asian tosiasiapuolta ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä mainitaan ainoastaan satunnaisesti siitä, että esillä olevassa tapauksessa oli maksuunpantu myös muille julkisen vallan tehtäviä hoitaville yhteisöille jaettava maksu. Lisäksi toinen ennakkoratkaisukysymys muodollisesti koskee yksinomaan suhteellisen maksun yhteensopivuutta direktiivin kanssa. Tämän vuoksi Locamionin ja komission kirjallisia huomautuksia ei ole mahdollista ottaa huomioon siltä osin kuin niissä tarkastellaan muille julkisen vallan tehtäviä hoitaville yhteisöille jaettavan maksun yhteensopivuutta yhteisön oikeuden kanssa, koska nämä huomautukset menevät näiltä osin ennakkoratkaisupyynnön kohdetta ulommaksi. [19] Tämä johtopäätös on tehtävä sitäkin suuremmalla syyllä, kun, kuten nyt esillä olevassa asiassa, jokin pääasian asianosaisista vaatii yhteisöjen tuomioistuinta tarkastelemaan kysymystä, joka on ollut esillä kansallisessa tuomioistuimessa, mutta jota kansallinen tuomioistuin on sen jälkeen, vaikkakin

19 — Ks. asia 44/65, Hessische Knappschaft, tuomio 9.12.1965 (Kok. 1965, s. 1191); asia 5/72, Grassi, tuomio 15.6.1972 (Kok. 1972, s. 443, 4 kohta); asia 270/81, Felicitas Rickmerslinie, tuomio 15.7.1982 (Kok. 1982, s. 2771, 9 kohta); asia 311/84, CBEM, tuomio 3.10.1985 (Kok. 1985, s. 3261, 10 kohta); asia 299/84, Neumann, tuomio 14.11.1985 (Kok. 1985, s. 3663, 11 ja 12 kohta); asia 247/86, Alsatel, tuomio 5.10.1988 (Kok. 1988, s. 5987, 7 ja 8 kohta); asia C-337/88, SAFA, tuomio 9.1.1990 (Kok. 1990, s. I-1, 20 kohta); asia C-196/89, Nespoli ja Crippa, tuomio 11.10.1990 (Kok. 1990, s. I-3647, 23 kohta); asia C-381/89, Syndesmos Melon tis Eleftheras Evangelikis Ekklisias ym., tuomio 24.3.1992 (Kok. 1992, s. I-2111, 18 ja 19 kohta); yhdistetyt asiat C-134/91 ja C-135/91, Kerafina — Keramische und Finanz-Holding ja Vioktimatiki, tuomio 12.11.1992 (Kok. 1992, s. I-5699, 16 kohta) ja asia C-30/93, AC-ATEL Electronics Vertriebs, tuomio 2.6.1994 (Kok. 1994, s. I-2305, 18 ja 19 kohta). Vrt. myös asia 97/85, Deutsche Lebensmittelwerke ym. v. komissio, tuomio 21.5.1987 (Kok. 1987, s. 2265, 12 kohta).

implisiittisesti, kieltäytynyt sisällyttämästä esittämiinsä ennakkoratkaisukysymyksiin. [20]

Toisen ennakkoratkaisukysymyksen ensimmäinen osa

48. Toisen ennakkoratkaisukysymyksen ensimmäiseen osaan vastaamiseksi on aihetta määrittää, kuuluuko puheena oleva maksu direktiivin 10 artiklan soveltamisalaan. Tätä varten on syytä ensin tulkita tätä artiklaa ja sitten tarkastella puheena olevaa maksua direktiivin kannalta.

49. On aluksi huomattava, että yhteisöjen tuomioistuimen mukaan "direktiivin 69/335/ETY 10 artiklassa, tarkasteltuna sen viimeisen perustelukappaleen valossa, kielletään erityisesti pääoman hankinnasta suoritettavia veroja vastaavat välilliset verot". [21]

Tällä on tarkoitettu ensiksikin kaikenlaisten verojen kantamista direktiivin 4 artiklassa mainituista liiketoimista (10 artiklan a alakohta), toisin sanoen muun muassa "pääomayhtiön toiminnan aloittamisesta tai sen pääoman korottamisesta". [22]

Tällä on toiseksi tarkoitettu kaikenlaisten verojen kantamista direktiivin 4 artiklassa tarkoitettuihin liiketoimiin liittyvistä apporteista, lainoista tai muista suorituksista (10 artiklan b alakohta), toisin sanoen, kuten on syytä olettaa, liiketoimista, joilla *tähdätään* pääomayhtiön toiminnan aloittamiseen tai sen pääoman korottamiseen ja niin edelleen tai jotka ovat välttämättömiä 4 artiklassa tarkoitettujen liiketoimien *toteuttamiseksi* tai *loppuunsaattamiseksi.*

Kolmanneksi tällä on tarkoitettu jokaista veroa tai maksua, jota kannetaan rekisteröinnistä tai muista toiminnan harjoittamisen edellyttämistä menettelyistä, joita saatetaan vaatia yhteisöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi (10 artiklan c alakohta). Kuten yhteisöjen tuomioistuin on myöntänyt edellä mainitussa asiassa Denkavit Internationaal ym. antamassaan tuomiossa, viitaten julkisasiamies Jacobsin tähän asiaan esittämän ratkaisuehdotuksen 44 kohtaan, "— — tämä viimeinen kielto on perusteltu sen vuoksi, että vaikka kyseisiä veroja ei kanneta pääomasijoituksista sinänsä, ne peritään kuitenkin yhtiön oikeudelliseen muotoon liittyvien muodollisuuksien vuoksi, toisin sanoen pääoman hankinnassa käytettävästä keinosta, joten myös näiden verojen kantaminen saattaisi vaarantaa direktiivin päämäärät". [23]

20 — Ks. edellisessä alaviitteessä mainitut asia Alsatel, tuomion 8 kohta ja asia AC-ATEL Electronics Vertriebs, tuomion 19 kohta.

21 — Ks. edellä alaviitteessä 4 mainittu asia Denkavit Internationaal ym., tuomion 23 kohta.

22 — Ks. edellä alaviitteessä 4 mainittu asia Denkavit Internationaal ym., tuomion 23 kohta.

23 — Edelleen edellä alaviitteessä 4 mainittu asia Denkavit Internationaal ym., tuomion 23 kohta.

50. Edellä esitetystä on mielestäni pääteltävissä, että viimeksi mainittu kielto ei koske kaikkia rekisteröintitilanteita tai muita yhteisön toiminnan harjoittamisen edellyttämiä menettelyjä. Direktiivin ja erityisesti sen 10 artiklan tarkoituksena ei ole ollut yleisesti vapauttaa yhteisöjä kaikista välillisistä veroista sillä perusteella, että ne hankkivat pääomaa. Direktiivin 10 artiklan piiriin kuuluvalta tapaukselta sitä paitsi nimenomaisestikin vaaditaan, että yhteisöltä edellytetään rekisteröintiä tai muuta kysymyksessä olevaa menettelyä yhteisön oikeudellisen muodon vuoksi, toisin sanoen sen tähden, että se on pääomayhtiö.

51. Rekisteröinti tai muut tällaiset menettelyt käsittävät välttämättä julkistamismenettelyt ja erityisesti pakollisen rekisteröinnin yhteisörekistereihin, joihin merkitään (näiden rekisterien ansiosta viranomaisten valvonnassa) yhteisöjä koskevat olennaiset muutokset kuten yhteisön perustaminen, yhtiöpääoman korotukset, yhtiöjärjestyksen muutokset ja niin edelleen; tällaisista menettelyistä on säädetty yleisen edun nimissä, yhteisöjen ulkopuolisten sopimuskumppanien etujen turvaamiseksi sekä lisäksi osakkaiden tai yhtiömiesten itsensäkin suojaamiseksi. Velvollisuus tämäntyyppisten rekistereiden ylläpitämiseen ja samankaltaisten julkistamismenettelyiden noudattamiseen perustuu sitä paitsi myös yhteisön oikeuteen 9.3.1968 annetusta neuvoston direktiivistä 68/151/ETY [24] lähtien (ks. tämän direktiivin 1 ja 2 artikla).

52. Sen ratkaisemiseksi, kuuluuko Ranskan yleisen verolain 1599 n §:ssä ja sitä seuraavissa lainkohdissa säännelty ajoneuvojen rekisteröintimaksu direktiivin 10 artiklan soveltamisalaan, on syytä määrittää, kuten olen edellä jo tuonut esiin, kuuluuko maksun määräämisen perusta, ajoneuvon alkuperäinen tai jälkikäteenkään tapahtuva rekisteröinti, direktiivin 10 artiklassa lueteltuihin tilanteisiin.

53. Pankaamme merkille, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni antamassaan tuomiossa, viitaten kieltoon kohdistaa pääomien kokoamiseen muita välittömästi sitä rasittavia veroja kuin pääoman hankintavero (direktiivin viimeinen perustelukappale), seuraavaa: "Nämä välilliset verot, joiden kantaminen on kielletty, luetellaan direktiivin 10 ja 11 artiklassa." [25] Näissä artikloissa ja niistä erityisesti nyt esillä olevan tapauksen kannalta kiinnostavassa 10 artiklassa määritetään kiellettyjen verojen ja maksujen peruspiirteet, toisin sanoen näissä veroissa ja maksuissa tarkoitetut veronalaiset liiketoimet ja ne tahot, joilta näitä veroja ja maksuja kannetaan. Tätä luettelointia on siten pidettävä rajoittavana eikä ohjeellisena: direktiivin 10 ja 11 artiklassa nimittäin konkretisoidaan sen viimeisen perustelukappaleen sisältö. Tämän vuoksi sellainen vero tai maksu, joka ei ominaisuuksiltaan vastaa 10 ja 11 artiklassa tarkoitettuja veroja ja maksuja, ei kuulu direktiivin soveltamisalaan (ja on siten sallittu) ilman, että olisi tarpeen tutkia, onko tällaisella verolla tai maksulla mahdollisesti muita pääoman hankintaveroa tai leimaveroa muistuttavia piirteitä eli kuuluuko se direktiivin edellä mainitun viimeisen perustelukappaleen johdosta mahdollisesti muutoin direktiivin soveltamisalaan.

24 — EYVL L 65, s. 8. Ks. vastaavasti julkisasiamies Jacobsin edellä alaviitteessä 2 mainittuihin yhdistettyihin asioihin Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni esittämän ratkaisuehdotuksen 10 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

25 — Tuomion 23 kohta.

54. On valitettavaa, että sen enempää ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä kuin yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyissä kirjallisissa huomautuksissakaan ei ole tarkemmin selvitetty Ranskan tieliikennelain R-110—R-119-1 §:n sisältöä; näissä lainkohdissa säännellään komission mukaan esillä olevassa tapauksessa tarkoitettujen ajoneuvojen rekisteröintiä. Asiassa kertyneestä selvityksestä on tehtävissä seuraavat päätelmät: Kaikki ajoneuvot on rekisteröitävä erityiseen rekisteriin ensimmäisen käyttöönoton yhteydessä tai niiden uuden omistajan ottaessa ne käyttöönsä liikenteessä. Tätä varten aiempi tai uusi omistaja tekee viranomaisille ilmoituksen, jonka perusteella nämä myöntävät rekisteröintitodistuksen; tämän todistuksen antamisen yhteydessä kannetaan leimaverona suhteellinen maksu, josta pääasiassa on kysymys. Ranskan verohallituksen (direction générale des impôts) pääasian oikeudenkäyntimenettelyssä kansalliselle tuomioistuimelle toimittamaan kirjelmään on liitetty yksi Locamionille myönnetyistä rekisteröintitodistuksista. Tästä todistuksesta käyvät ilmi uuden omistajan nimi, ajoneuvon numero ja ensimmäinen käyttöönottopäivä samoin kuin ajoneuvon tekniset ominaisuudet kuten ajoneuvon tyyppi, merkki ja malli, sen moottorin ja rungon numero, ajoneuvon paino, moottorin teho hevosvoimina ja niin edelleen. Todistuksessa on myös varattu tilaa ajoneuvon katsastusten rekisteröinnille samoin kuin seuraavaa katsastuspäivää koskevalle merkinnälle.

55. Edellä esitetystä ilmenee selvästi, että ajoneuvojen rekisteröinnin tarkoituksena ei ainoastaan ole seurata omistajanvaihdoksia, vaan myös säännöllisesti valvoa katsastusten avulla auton teknistä kuntoa yleiseen etuun liittyvistä ilmiselvistä syistä, kuten käyttäjien ja yleisön turvallisuuden tähden. On samoin loogista olettaa, että ajoneuvon yksilöintitietojen rekisteröinnillä ja määräajoin tapahtuvalla tarkistamisella pyritään toteamaan näiden tietojen mahdollinen muuttaminen näiden ajoneuvojen liikenteessäoloaikana tai omistajanvaihdoksen yhteydessä.

56. Näistä syistä on mielestäni ilmeisen selvää, että nyt esillä olevassa asiassa ajoneuvon rekisteröinti pääasian kohteena olevan suhteellisen maksun kantamisen perustana ei kuulu direktiivin 10 artiklassa tarkoitetun ensimmäisen, toisen eikä kolmannenkaan tapauksen piiriin. Mikään tähän säännökseen liittyvistä edellytyksistä ei nimittäin nyt esillä olevassa tilanteessa ole täyttynyt. Tässä säännöksessä tarkoitetun rekisteröinnin tai minkään muunkaan menettelyn tavoitteet, joita olen tarkastellut edellä (45 kohdassa), ovat täysin erilaiset kuin rekisteröinnin tavoitteet nyt esillä olevassa asiassa. Direktiivin osalta kysymys on *yksinomaan* voittoa tavoittelevilta oikeushenkilöiltä edellytetyistä menettelyistä, kun taas nyt esillä olevassa tapauksessa, kuten Ranskan hallitus perustellusti tuo esiin kirjallisissa huomautuksissaan, jokainen ajoneuvon omistava luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö on siitä riippumatta, tavoitellaanko toiminnalla voittoa vai toimitaanko yleishyödyllisessä tarkoituksessa, velvollinen hankkimaan rekisteröintitodistuksen. Direktiivin 10 artiklan c alakohdassa tarkoitettu rekisteröinti ja muut menettelyt liittyvät muutoksiin, jotka liittyvät kaikenlaisten omaisuuspanosten sijoittamiseen yhteisöön, kun taas nyt esillä olevassa tilanteessa kyseessä oleva rekisteröinti koskee vain ajoneuvoja. Lopuksi direktiivissä tarkoitetussa tapauksessa rekisteröinnin tai muiden menettelyjen edellyttäminen oikeushenkilöltä perustuu ainoastaan oikeushenkilön oikeudelliseen muotoon, kun taas tällä

viimeksi mainitulla kriteerillä ei ole merkitystä ajoneuvojen rekisteröinnin suhteen.

57. Edellä esitetystä seuraa, että puheena olevan maksu eroaa kahden perustavanlaatuisen yleisesti veroille ja maksuille luonteenomaisen piirteensä osalta, toisin sanoen maksuvelvollisten oikeussubjektien sekä maksun perustan muodostavan tapahtuman suhteen, ominaisuuksiltaan direktiivin 10 artiklan nojalla kielletyistä veroista ja maksuista. Kuten Ranskan hallitus on perustellusti tuonut esiin, tämä seikka riittää sulkemaan puheena olevan maksun mainitun artiklan soveltamisalan ulkopuolelle.

58. Lisättäköön, vaikka se tarpeetonta olisikin, että kansallisten säännösten mukaan suhteellinen maksu määrätään ajoneuvon hevosvoimina määritettyyn tehoon perustuen, kun taas pääoman hankintavero (ja sitä vastaaviksi 10 artiklan nojalla katsotut verot ja maksut, kuten on syytä myöntää) määritetään tilanteesta riippuen suhteessa joko panoksina käytettyjen omaisuuserien todelliseen arvoon tai niiden nimellisarvoon (ks. direktiivin 5 artiklaa edellä 13 kohdassa).

Edellä mainittujen Ranskan yleisen verolain säännösten mukaan puheena olevaa suhteellista perusmaksua sitä paitsi on alennettu useissa tapauksissa (muun muassa ajoneuvon iän, tyypin, painon tms. johdosta), mikä osoittaa tämän maksun kohdistuvan yksinomaan ajoneuvoihin eikä välttämättä sulautumalla toteutetun fuusion tai yleensäkään pääoman hankintatoimien yhteydessä apporttina käytettyyn omaisuuteen. Puheena oleva ajoneuvojen rekisteröintimaksu ei näin ollen muodoltaan eikä rakenteeltaan vastaa direktiivissä tarkoitettuja veroja ja maksuja.

59. Locamionin ja komission esittämät vastakkaiset näkökohdat eivät ole vakuuttavia. Tarkastelen seuraavassa lyhyesti joitakin niistä.

60. Näkemys, jonka mukaan puheena oleva maksu kuuluu direktiivin 10 artiklan soveltamisalaan tämän artiklan koskiessa kaikkea muuta välillistä verotusta kuin pääoman hankintaveroa, perustuu virheelliseen lähtökohtaan: kuten olen edellä selvittänyt, kysymyksessä olevalla artiklalla säädetty kielto nimittäin *rajoittuu* koskemaan sellaisia välillisiä veroja, jotka ovat ominaisuuksiltaan pääoman hankintaveron kaltaisia ja jotka kohdistuvat tämän artiklan a—c alakohdassa lueteltuihin liiketoimiin; nämä edellytykset eivät olekaan täyttyneet tässä tapauksessa.

61. Samasta syystä merkitystä ei myöskään ole sillä komission esiintuomalla perusteella, että puheena oleva maksu on yritykselle "taloudellinen taakka", koska sen kantaminen rasittaa pääoman hankintatoimia: direktiivin tarkoituksena on pelkästään yleisesti poistaa sellaiset verotukselliset ja taloudelliset rasitukset, jotka ominaisuuksiltaan vastaavat pääoman hankintaveroa, eikä siis vapauttaa apporttina käytettävää omaisuutta kaikista muistakin verotuksellisista rasituksista.

62. Asiassa on lopuksi esitetty, että Ranskan yleisen verolain 1599 q §:n mukaisesti rekisteriotteen antamisesta (luonnollisten henkilöiden) aviosäädyn tai siviilisäädyn muutoksen johdosta taikka yksinomaan (oikeushenkilöiden) yhteisönimen muuttumisen johdosta ei kanneta suhteellista, vaan kiinteä maksu. Tästä on yritetty päätellä, että suhteellisen maksun maksuunpanon perustana olisi omaisuuden (tässä tapauksessa ajoneuvon) luovutus ja että tilanne näin ollen kuuluisi direktiivin soveltamisalaan.

Nämä näkemykset eivät ole hyväksyttävissä. Aivan aluksi on syytä todeta, että puheena olevan maksun maksuunpanon perustana on ajoneuvon liikenteessä käyttäminen tai ottaminen uudelleen liikenteessä käytettäväksi joko sen omistajan tai sen uuden omistajan toimesta, eikä maksua kanneta yksinomaan ajoneuvojen luovutusten yhteydessä. Joka tapauksessa omistajanvaihdoksen tapahtuminen ei kuitenkaan itsessään ole ratkaiseva piirre harkittaessa puheena olevan maksun kuulumista direktiivin soveltamisalaan. Jokainen tilanne, jossa omaisuutta käytetään apporttina, tosin edellyttää sen luovutusta. Direktiivi ei silti koske kaikkia omaisuudenluovutustilanteita; toisin sanoen direktiivin tarkoituksena ei ole yhdenmukaistaa luovutustilanteiden verotusta. Direktiivi kohdistuu tiettyyn erityiseen omaisuudenluovutusasetelmaan, jossa pääomaa ja muita varallisuuseriä sijoitetaan pääomayhtiöön sen pääomanhankinnan edistämiseksi. Tämä tavoite poikkeaa niistä päämääristä, joiden toteuttamiseksi ajoneuvojen omistusoikeuksien siirtyminen tapahtuu (kauppa, lahja, perintö jne.).

Edellä esitetystä seuraa, että direktiivissä tarkoitettu pääoman hankintavero (ja sitä vastaavat verot sekä maksut) ja ajoneuvojen rekisteröintimaksu ovat luonteiltaan erilaisia eivätkä liity toisiinsa millään tavoin, kun tarkastellaan niiden objektiivisia ominaisuuksia eikä satunnaisia piirteitä. [26]

Lisäksi koska puheena oleva rekisteröintimaksu ei objektiivisten ominaisuuksiensa perusteella kuulu direktiivin soveltamisalaan, vaan kansallisen lainsäädäntötoimivallan piiriin, se seikka, että kansallinen lainsäätäjä on saattanut jotkin ajoneuvojen rekisteröinnin erityistapaukset (luonnollisten henkilöiden siviilisäädyn tai perheoikeudellisen aseman muutokset taikka yksinomaan oikeushenkilöiden yhteisönimen muuttumisen) lievemmän maksukohtelun piiriin, ei pelkästään riitä muuttamaan mainitun maksun luonnetta eikä viemään sitä direktiivin soveltamisalaan.

Toisen ennakkoratkaisukysymyksen toinen osa

63. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että "[d]irektiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdassa luetellaan pääoman hankintave-

26 — Ks. edellä alaviitteessä 3 mainituissa yhdistetyissä asioissa Bautiaa ja Société française maritime annetun tuomion 39 kohta.

ron lisäksi tyhjentävästi ne muut verot ja maksut, joita voidaan 10 ja 11 artiklan säännöksistä poiketen kantaa pääomayhtiöiltä näissä viimeksi mainituissa säännöksissä tarkoitetuista toimista". [27] Direktiivin 12 artiklassa siten annetaan oikeus sellaisten verojen ja maksujen kantamiseen, jotka periaatteessa ovat kiellettyjä, toisin sanoen periaatteessa kuuluvat 10 ja 11 artiklan soveltamisalaan.

64. Koska puheena oleva maksu ei kuulu 10 artiklan soveltamisalaan eikä vastaa 11 artiklan tavoitteita, [28] tällaisen maksun kantaminen ei ole direktiivin vastaista. Näin ollen ei ole tarpeen tarkastella kysymystä, kuuluuko mainittu maksu 12 artiklan soveltamisalaan, eikä siten myöskään vastata toisen ennakkoratkaisukysymyksen toiseen osaan.

VI Ratkaisuehdotus

Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa toisen ennakkoratkaisukysymyksen ensimmäiseen osaan seuraavasti:

Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annettua neuvoston direktiiviä 69/335/ETY on tulkittava siten, ettei se ole esteenä pääasiassa esillä olevan kaltaisen suhteellisen maksun kantamiselle pääomayhtiöltä ajoneuvojen rekisteröintitodistuksista siinäkään tapauksessa, että nämä ajoneuvot kuuluivat aikaisemmin sellaisen toisen pääomayhtiön liikeomaisuuteen, joka on sulautunut ensiksi mainittuun yhtiöön sen johdosta, että sen kaikki varat ja velat on siirretty tälle.

27 — Ks. edellä alaviitteessä 4 mainittu asia Denkavit Internationaal ym., tuomion 21 kohta. Ks. myös asia 36/86, Dansk Sparinvest, tuomio 2.2.1988 (Kok. 1988, s. 409, 9 kohta).

28 — Osakkeisiin, osuuksiin, velkakirjoihin ja muihin siirtokelpoisiin arvopapereihin kohdistuvan, luonteeltaan vastaavan verotuksen kieltäminen.